



### استعمال الموازنة على أساس الأنشطة لتنفيذ استراتيجية قيادة التكلفة

## Use Activity-Based Budgeting To Implement A Cost Leadership Strategy

سرى وليد إسماعيل الياس

أ.د. ثائر صبري محمود الغبان

كلية الكوت الجامعة

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد

[Sari.khodair1601@pgiafs.uobaghdad.edu.iq](mailto:Sari.khodair1601@pgiafs.uobaghdad.edu.iq)

[thair.s@pgiafs.uobaghdad.edu.iq](mailto:thair.s@pgiafs.uobaghdad.edu.iq)

### المستخلص:

يهدف البحث إلى التعرف على أهمية تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في ظل بيئة الاعمال الحديثة ودورها في تنفيذ استراتيجية قيادة التكلفة ، حيث ان المشكلة التي تعاني منها الوحدات الاقتصادية العراقية في ظل بيئة الاعمال التي تتسم بشدة المنافسة ، حيث تعاني من اهمال الإدارات إلى تطبيق أدوات إدارة التكلفة ، واثبات فرضية البحث تم اختيار مصنع نسيج وحياسة واسط - معمل الحياكة عينة للبحث ، اذ توصل البحث إلى ان تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة يساهم في تنفيذ استراتيجية قيادة التكلفة من خلال التركيز على تخفيض تكلفة المنتجات مع البقاء على نفس مستوى الجودة مع تحقيق رغبات الزبائن ، بالإضافة إلى القصور الواضح لدى مصنع نسيج وحياسة واسط بتطبيق أدوات إدارة التكلفة.

**الكلمات المفتاحية:** الموازنة على أساس الأنشطة ، التكلفة على أساس الأنشطة ، استراتيجية قيادة التكلفة

### Abstract:

The research aims to identify the importance of applying the activity-based budgeting method (ABB) in light of the modern business environment and its role in implementing the cost leadership strategy, as the problem faced by the Iraqi economic units in light of the highly competitive business environment, where they suffer from the neglect of the administrations To apply the cost management tools, and to prove the hypothesis of the research, a Wasit Knitting and Textile Factory - Knitting Factory was selected as a sample for the research. Quality while achieving the desires of customers, in addition to the obvious shortcomings of Wasit Textile and Knitting Factory by applying cost management tools.

**Keywords:** activity-based budgeting, activity-based costing, cost leadership strategy

### المقدمة :

تتميز الصناعة النسيجية بمنافسة عالية بسبب وجود عدد كبير ومتنوع من المنتجات الاجنبية المنافسة في السوق المحلية، وعلى الرغم من التاريخ الطويل لمصنع نسيج وحياسة واسط وتواجده في السوق ، إلا أنه من الملاحظ ان أسعار منتجاتها مرتفعة الثمن والذي أدى إلى تحول الزبون من شراء منتجاته نحو المنتجات الاجنبية المنافسة ، وخاصة فيما يتعلق بعملية انتاج منتج اقمشة البوليستر ، وبسبب المنافسة القوية تكون أمام الوحدات الاقتصادية تحديات ولمواجهة هذه التحديات تقوم الوحدات الاقتصادية بتطبيق تقنيات مختلفة في محاسبة التكاليف ، وذلك من أجل تخفيض تكلفة المنتج ، تحسين الاستراتيجيات التنافسية لغرض تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية ومن ثم البقاء والاستمرار والمنافسة في السوق . لذا جاء هذا البحث لمحاولة ايجاد الحلول ممكنة التطبيق في البيئة الصناعية المحلية من خلال تبني تطبيق اسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) عبر أربعة مباحث ركز المبحث الاول على منهجية البحث والدراسات السابقة في حين ركز المبحث الثاني على الجانب النظري، أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) و استراتيجية قيادة التكلفة وجاء المبحث الثالث على الجانب التطبيقي ، استعمال الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) لتنفيذ استراتيجية قيادة التكلفة ، اما المبحث الرابع والاخير فقد ركز على عرض الاستنتاجات والتوصيات .

### المبحث الأول : منهجية البحث

**أولاً : مشكلة البحث :** أن المعمل عينة البحث لا يقوم بتطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) فهي تطبق نظم تقليدية في محاسبة التكلفة لا تتناسب مع التغيرات الحديثة والمتسارعة في البيئة الصناعية ، وتعاني من ضعف في تحديد وتطبيق الاستراتيجيات التنافسية . فقد لاحظ الباحثان ان الوحدة الاقتصادية عينة البحث لم تهتم إلى تحديد الاستراتيجيات التنافسية والتي منها استراتيجية قيادة الكلفة في تحديد ابعادها منها الجودة وتخفيض التكاليف ورضا الزبون .

**ثانياً : هدف البحث :** يهدف هذا البحث إلى تحقيق الآتي:

1- تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من خلال احتساب التكلفة المخططة للمنتجات .

2- تنفيذ استراتيجية قيادة التكلفة من خلال تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

**ثالثاً : أهمية البحث :** تتطور أهمية البحث في أهمية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) كأحد أدوات إدارة التكلفة لما توفره من معلومات تساهم في إعادة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة بصورة عادلة من خلال تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لاحتساب تكلفة المنتجات بصورة اكثر دقة لمواجهة التغيرات السريعة في بيئة التصنيع وتنفيذ استراتيجية قيادة التكلفة .

**رابعاً : فرضية البحث:** ينطلق البحث من فرضية رئيسية مفادها :ان تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يساهم في تنفيذ استراتيجية قيادة التكلفة لمنتج البولستر

**خامساً : الحدود المكانية والزمنية:** اعتمدت الباحثة في إتمام الجانب التطبيقي على الكشوفات المالية وسجلات التكاليف وتقارير الانتاج والسيطرة النوعية لعام 2019 وتشمل :

أ. الحدود المكانية حيث طبق البحث في مصنع نسيج وحقاكة واسط التابع للشركة العامة لصناعة النسيج والجلود

ب. الحدود الزمانية حيث تم استخدام بيانات عام 2019 لأنها أحدث البيانات الصادرة عن المصنع.

**سادساً : الدراسات السابقة**

1- دراسة [1] " أهمية استخدام مفهوم الموازنة على اساس الانشطة في تحسين التخطيط والرقابة على تكاليف الصنع الإضافية والتكاليف البيعية والعمومية والإدارية "

لضمان رقابة فعالة على تكاليف الصنع الإضافية والتكاليف البيعية والعمومية والإدارية باستخدام الموازنات التقديرية، فإنه من الضروري ربط نظام الموازنات التقديرية بالأنشطة مما يدعم محاسبة المسؤولية، ضمان التخطيط الفعال لهذا النوع من بنود التكاليف التي يطلق عليها (أم المشاكل)، نظراً لتعدد تحديد نصيب المنتج منها بدقة .

2- دراسة [2] "دور الموازنة على اساس الانشطة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية"

عدم ملاءمة الموازنات المعدة في المعمل فهي تستند إلى مفاهيم الموازنة التقليدية بالاعتماد على أرقام السنوات السابقة التي تجري عليها بعض التعديلات على بنود الموازنة ، وغالباً ما تميل هذه التعديلات نحو الزيادة التي تعتمد على الحكم الشخصي ،تبين من البحث أن تطبيق الموازنة على أساس النشاط استطاع تخفيض تكاليف منتجات المشغل مما يساعد في ترشيق التكاليف و تحسين قيمة المنتج.

3- دراسة [3]

**“ Cost Leadership Strategy: A New Game Strategy for Competitive Advantage in Milk Processing Firms in Kenya “**

أن استراتيجية قيادة التكلفة كانت مصدر ميزة تنافسية لمصنعي الألبان. ولذلك توصي باتباع استراتيجية قيادة التكلفة كأداة تنافسية. ويوصي كذلك ببناء القدرات ذات الصلة وحماية المعرفة الضمنية من قبل الشركات كعناصر أساسية للميزة التنافسية.

**المبحث الثاني : أسلوب الموازنة على أساس النشاط (ABB)**

**أولاً : مفهوم الموازنة على أساس النشاط:** يعتبر أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) احد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية حيث تركز على مفهوم الأنشطة وعلاقتها لتحقيق الأهداف الاستراتيجية وتستعمل الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ، حيث ان الكلفة على اساس النشاط تعتبر أن الانشطة هي التي تسبب او تحرك التكلفة التي تتمكن من تحديد تكلفة المخرجات بسلامة اكبر ، ولهذا فان عملية اعداد الموازنات تكون أكثر صحة ، وبالتالي يمكن الحصول على موازنات اكبر فائدة من خلال التنبؤ بالتكاليف المتوقعة للمستويات المخططة لكل الأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية . وبذلك فان الرقابة من خلال هذه الموازنة تصبح اكثر منفعة عند تطبيق الموازنة على اساس الأنشطة [4].

عرفها (Horngren) " أسلوب يركز على الكلف التقديرية للأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع المنتجات أو الخدمات، وينتهج ABB في الإعداد إلى إعداد وتشغيل الموازنة لكل نشاط وان التنبؤ لذلك النشاط يكون بطريقة مستقلة عن التنبؤ في الأنشطة الأخرى " [5]

ويرى (Kaplan) بانها " عبارة عن تعبير كمي للتدفقات المالية الداخلة والخارجة والتي تكشف في ما اذا التخطيط للعمليات والاعمال الحالية يتلاءم مع الأهداف المالية للوحدة الاقتصادية" [6]

**ثانياً : خطوات تطبيق اسلوب الموازنة على أساس النشاط (ABB)**

**1- تقدير كمية الإنتاج والمبيعات :** تكون هذه الخطوة مشابهة لعملية اعداد الموازنة التقليدية المتمثلة بموازنة الإنتاج وموازنة المبيعات (7) .

**2- تقدير الطلب على أنشطة الوحدة الاقتصادية :** يتم وضع قائمة بالأنشطة الضرورية للإنتاج وبيع المنتجات ، حيث يتم تقدير محركات الكلفة لكل نشاط وفي هذه الخطوة يتم الاعتماد على بيانات الكلفة المعيارية عند اعداد الموازنة على أساس النشاط (ABB) لإنتاج كل منتج [8]

**3- تحديد الموارد المطلوبة لتنفيذ أنشطة الوحدة الاقتصادية :** يتم تحديد نوع الموارد المطلوبة من تجهيزات الايدي العاملة والمواد الأولية والمستلزمات لتنفيذ تلك الأنشطة والاحذ بنظر الاعتبار الكميات والمواصفات التي تحتاجها الأنشطة لتتمكن هذه الأنشطة من الوصول إلى الطاقة التشغيلية المطلوبة والمحددة [9]

**4- تحديد الموارد الفعلية لتلبية الطلب :** يتم تحويل التقديرات إلى اجمالي الموارد المطلوب توفيرها حسب الإمكانيات المالية والفنية المتاحة في الوحدة الاقتصادية ،حيث يتم تخصيص الموارد حسب حاجة كل نشاط وحسب تقديرات وسياسات إدارة الوحدة الاقتصادية [10]

**5- اتخاذ الاجراءات لضبط الموارد وفقاً للطلب المتوقع :** في الخطوة النهائية ، تتم مقارنة الموارد المقدره من كل نوع بالموارد المتاحة . وإذا تجاوزت الموارد القدرة الاستيعابية الحالية ، فيجب السماح بنفقات إضافية في إطار عملية اعداد الموازنة للحصول على موارد إضافية . [8]

**ثالثاً : مزايا تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط**

**1- يمكن الوحدة الاقتصادية من الاطلاع على التغيرات الحاصلة في الأنشطة مما يساهم في تطوير أسلوب اعداد الموازنة** وبذلك يشجع طريقة أداء العمليات بدلاً من أسلوب تقليل التكاليف الذي كان سائداً [8]

**2- تحقيق فعالية نظام الإدارة على أساس النشاط (ABB) بإدراج متطلبات الموازنة التشغيلية باستبعاد جميع الحسابات غير** الضرورية ذات الأثر المالي لا تخص المخطط التشغيلي [11]

- 3- التركيز على انشاء موازنة بشكل واضح ابتداءً من الأنشطة والموارد مما يسلط الضوء على مصادر الخلل وعدم الكفاءة التي تواجه التطبيق وبذلك يوفر افضل منتج او عملية او نشاط وبذلك افضل تخصيص للموارد للوحدة الاقتصادية [9]
- 4- مساعدة مدراء الوحدات في تخطيط العمليات المستقبلية بصورة صحيحة بتحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدقة ويساعد على زيادة كفاءة الوحدات الاقتصادية من خلال الأنشطة ترشيد التكاليف والحصول على عائد اعلى [12]
- 5- تزويد الإدارة بالمعلومات عن تكاليف الإنتاج والخدمات لتمكنها من تحديد الأسعار المناسبة وتعزيز الميزة التنافسية [13]
- 6- التركيز على احتياجات العميل وليس العمل وبذلك تعمل على تحليل احتياجات العميل من الموارد وربطها بالأهداف الاستراتيجية المخطط لها في الوحدة الاقتصادية [14]
- 7- تعمل على الموائمة بين الأنشطة مما يساعد على تحقيق مكاسب كثيرة للمنشأة منها القدرة على التخطيط السليم والرقابة وتخفيض التكاليف [15]

رابعاً : صعوبات تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط (ABB): عند تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في الوحدات الاقتصادية تواجه العديد من الصعوبات والمشاكل منها : [14]

1-مقاومة الموظفين للتغيرات

2-عدم وجود دعم من الإدارة العليا

3-قلة عدد المحاسبين المدربين

4-قلة الخبرة في استعمال الأجهزة الإلكترونية

5-صعوبة في تقدير التكاليف

خامساً : مقومات تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

- 1-ادراك الإدارة العليا لأهمية التطبيق : يعتبر دعم الإدارة العليا وادراكها لأهمية تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط (ABB) أحد أهم مقومات التطبيق الفعال لهذا الأسلوب .ولا بد من تغيير الثقافة لدى الإدارة العليا، وضمان تبني الإدارة العليا للمفاهيم التي تستند إلى الأنشطة [16]
- 2-توفر هيكل تنظيمي سليم : يجب توافر هيكل تنظيمي سليم يحدّد بشكل واضح الواجبات والمسؤوليات، ويتمتع بالمرونة بما يسهّل من إجراء التعديلات الضرورية عند تنفيذ الموازنة ، ومشاركة المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنة، مما يجعلهم أكثر معرفة بتكاليف الأنشطة، وينمي الإحساس لديهم للرقابة على تلك التكاليف. [17]
- 3-توفر الموارد البشرية المؤهلة :يجب توافر الموارد البشرية المؤهلة ، مما يسهّل تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط (ABB) ويجعل العاملين يقبلون التغيرات بشكل مستمر [17]
- 4-توافر أنظمة محاسبية مؤتمتة : يعد تطبيق أسلوب الكلفة على أساس النشاط (ABC) أساسياً لتطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط (ABB)، حيث يقدم المعلومات اللازمة للتخطيط واعداد الموازنة، ويحدد بشكل أفضل تكلفة المنتجات والخدمات المقدمة، وتكلفة الأنشطة المنجزة، ويبين تكلفة الطاقة غير المستغلة على مستوى كل نشاط [18] .
- سادساً : مفهوم استراتيجية قيادة التكلفة : استراتيجية قيادة التكلفة و التي بموجبها تحقق الوحدة الاقتصادية تفوقاً على منافسيها من خلال الانتاج بأدنى تكلفة وتحصل الوحدات الاقتصادية التي تعتمد هذا الاستراتيجية وتطبيقها على السمة التنافسية الدائمة، وهي التكلفة الأدنى التي بواسطتها يضع قائد التكلفة أسعاره المخفضة ومن ثمّ تحقيق الأرباح والمكاسب الدائمة ، في حين يحدّ من نمو أرباح منافسيه [18] وعند اختيار الوحدة لاستراتيجية قيادة الكلفة ينبغي ان تقوم بتحقيق هدف الاستراتيجية وهو تخفيض التكاليف ولا يكون على حساب الجودة لدعم الموقف الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية ، وان استراتيجية قيادة الكلفة مرتبطة بالتكاليف حيث اذا كانت وحدة اقتصادية تستهف عملاء محددین بتقديم منتجات ذات قيمة عالية ولكن بسعر اعلى من

المنافسين ، حيث يمكن لوحدة اقتصادية أخرى من تقديم هذه المنتجات بسعر اقل وبنفس القيمة لنفس الفئة من العملاء وقد تصل إلى تقديم منتجات ذات قيمة اكبر وبأسعار مساوية او اقل من منافسيها وبذلك يخلق لها ميزة تنافسية . [19]. وقد عرفها (Drury) "أنها تلك الأعمال التي تبنّيها الوحدة الاقتصادية ،تهدف إلى أن تكون المنتج الأقل تكلفة ضمن شريحة السوق ومن ثمّ تمكين التنافس على أساس انخفاض أسعار البيع من منافسيها " [20]

**سابعاً : تطبيق استراتيجية قيادة التكلفة:** تعمل استراتيجية قيادة التكلفة وفق الية المراحل كما إن النجاح في تطبيق استراتيجية قيادة التكلفة يتطلب من الوحدات ان يكون لديها تفهم متكامل للتكاليف ، وموجهات التكلفة، فضلاً عن فهم واضح لرغبة الزبائن وأذواقهم، ويكون هدف الوحدات في هذا الوضع تقديم الخدمات والمنتجات بمستوى الجودة المطلوبة، وبأقل تكلفة ممكنة ، وكما موضح بالشكل (1) وكما يأتي :

### شكل ( 1 ) : الية عمل استراتيجية قيادة الكلفة



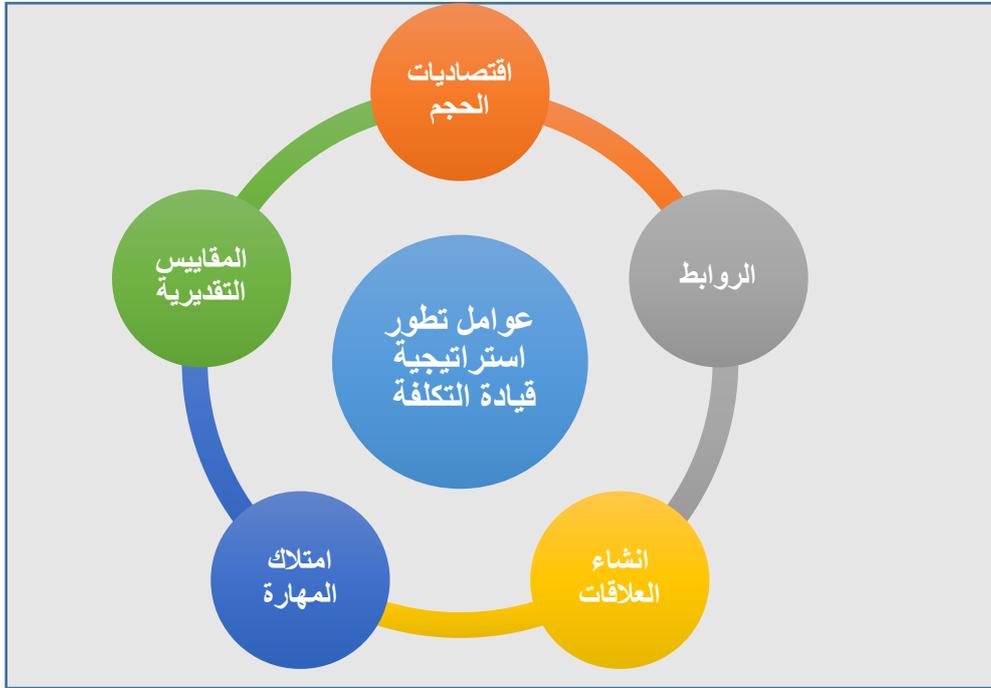
المصدر: إعداد الباحثان

**ثامناً : عوامل تطور استراتيجية قيادة التكلفة:** ان الوحدة التي تتبنى استراتيجية قيادة التكلفة لا يمكنها الوصول إلى اكتساب ميزه تنافسية ناجحة وفعالة الا في حالة تمكنها من تمييزها والمحافظة على استمراريتها، والميزة التنافسية المكتسبة يمكن استمرارها إذا تمكنت الوحدة الاقتصادية من إقامة حواجز الانضمام أمام المنافسون الاحتماليون ومن إمكانية تقليد منتج الوحدة الاقتصادية حيث هنالك عدة عوامل تتمكن الوحدة من خلالها تطوير استراتيجيتها أهمها ما يأتي : [21]

- 1- اقتصاديات الحجم :** و تعني أن الوحدة الاقتصادية تتبنى مفهوم الصناعات ذات الإنتاج الواسع بدلاً من الصناعات ذات الإنتاج المحدد ، وتعد اقتصاديات الحجم حاجزاً أمام انضمام المنافسون إلى الصناعة وإذا تمكن المنافسون من تقليدها سوف يؤدي إلى ارتفاع التكاليف أذ ليس هناك طريقة اخرى غير القيام بشراء حصص المنافسون من السوق وهذا ليس بالأمر اليسير .
- 2- الروابط :** و تعني أن الوحدة الاقتصادية تتمكن من أدراك الروابط الموجودة بين الأنشطة المنتجة للقيمة من جهة واستغلالها من جهة أخرى ، يحسن موقعها في التحكم في التكاليف ويعزز موقعها التنافسي .
- 3- إنشاء العلاقات :** وتعني ان الوحدة الاقتصادية تستغل علاقتها المختلفة مع الأطراف المكونة للمحيط بما يسمح لها من استغلال الفرص المتاحة وإمكانية تخفيض تكاليف العناصر المكونة لسلسلة القيمة.
- 4- امتلاك المهارة :** إن امتلاك الوحدة الاقتصادية لمهارة خاصة بها يجعل عملية التحاق المنافسين بها أمر صعب.
- 5- المقاييس التقديرية :** تهدف الوحدة الاقتصادية إلى إيجاد حقوق ملكية على منتجاتها ، لإن عمليات التحديث على مستويات الأساليب أو المناهج تعد أكثر قابلية للحياة لأن التحديث ينحصر فقط على مستوى المنتجات ، وبذلك فإن نجاح الوحدة الاقتصادية في توفير مسببات استمرارية تخفيض التكاليف يقترن بمدى قدرة الوحدة الاقتصادية على توطيد معالم الاستراتيجية

في الواقع ، لأن عملية خفض التكاليف ليس من باب المصادفة فلا بد من مجهودات دؤوبة وجادة ، وكما موضح بالشكل (2):

شكل ( 2 ) : عوامل تطور استراتيجية قيادة التكلفة



المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على Porter

### المبحث الثالث : الجانب التطبيقي

تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة لتنفيذ استراتيجية قيادة الكلفة في مصنع نسيج وحياسة واسط - معمل الحياكة - قسم الاقمشة المحاكاة:

ضمن هذا المبحث سيقوم الباحثان بتطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة لاحتساب التكلفة المخططة للمنتجات لعام 2019 وهي أحدث سنة كان المصنع قد أعد بياناته وكشوفاته وتقاريره . ولغرض تنفيذ استراتيجية التنافسية لهذا المنتج ، استخدمت الباحثة أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة كما تم وصفها في الاطار النظري وحسب ما هو متاح من بيانات من المصنع ، وحسب الخطوات الآتية :

1- تقدير كمية الإنتاج والمبيعات: بما انه الموازنة تعتبر خطة لفترة مستقبلية لذا فإن إعدادها يتطلب تقديراً لكميات الإنتاج والمبيعات للمصنع ومن خلال الزيارات الميدانية التي قامت بها الباحثة والحصول على بيانات من قسم الحسابات والتخطيط تم تقدير الكميات كما موضح بالجدول (1) و (2) كما يأتي :

جدول ( 1 ) : كمية الإنتاج المقدرة للأقمشة الخارجية المحاكاة لعام 2019

المنتجات اقمشة خارجية محاكاة	وحدة القياس	الكمية المقدرة
بوليستر مخلوط	متر طولي	400000
بوليستر 1/150	متر طولي	200000
المجموع		600000

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات المصنع

والاتي كميات و أقيام مبيعات منتجات قسم الاقمشة المحاكاة لعام 2019 كما موضح بالجدول (2) :

جدول ( 2 ) : كمية المبيعات المقدرة للأقمشة الخارجية المحاكاة لعام 2019

المنتجات اقمشة خارجية محاكاة	وحدة القياس	الكمية المقدرة	السعر المقدر	قيمة المبيعات
بوليستر مخلوط	متر طولي	400000	1000	400000000
بوليستر 1/150	متر طولي	200000	1000	200000000
المجموع		600000		600000000

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات المصنع

من الجداول السابقة تبين ان مصنع نسيج وحياكة واسط يفترض ان كل ما ينتج يباع عند تقدير كميات الإنتاج والمبيعات .

ثانياً : تحديد مجموعات الموارد (الأنشطة)

وتتمثل بجميع الأنشطة التي تتكون منها عملية انتاج الاقمشة المحاكاة (عينة البحث) .

ثالثاً : تحديد اجمالي التكاليف المخططة لكل مجموعة موارد

يتم تحديد التقديرات للموارد المطلوبة حسب الإمكانيات الفنية والمالية المتاحة في المصنع حيث يتم تخصيص الموارد حسب

حاجة كل نشاط بالاعتماد على بيانات أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وكالاتي :

#### 1- التكاليف المباشرة

• الرواتب والأجور (31) : حيث يتم توزيعها على أساس الوحدات المنتجة وكالاتي :

احتساب حصة كل منتج من الأجور المباشرة

$$409.122 = 360000 \div 147283749 = \text{بوليستر المخلوط}$$

$$613.682 = 240000 \div 147283749 = \text{بوليستر 1/150}$$

• المواد المباشرة : يتم توزيعها حسب الاوزان لكل نوع من المنتجات وكالاتي :

#### احتساب الوزن الكلي للمنتجات

$$1440000 = 360000 \times 4 = \text{بوليستر المخلوط}$$

$$816000 = 240000 \times 3.4 = \text{بوليستر 1/150}$$

$$2256000 = \text{مجموع الاوزان}$$

#### احتساب نسبة الوزن للمنتجات

$$64\% = 2256000 \div 1440000 = \text{بوليستر المخلوط}$$

$$36\% = 2256000 \div 816000 = \text{بوليستر 1/150}$$

$$100\%$$

#### احتساب حصة كل منتج من كلفة المواد

$$51571697.28 \text{ دينار} = 80580777 \times 64\% = \text{بوليستر المخلوط}$$

$$29009079.72 \text{ دينار} = 73255252 \times 36\% = \text{بوليستر 1/150}$$

## 2- التكاليف غير المباشرة : ويتم تخصيصها لكل نشاط حسب موجبات الكلفة وكما موضح بالجدول (3) وكالاتي :

## جدول (3) : التكاليف غير المباشرة

المجموع	المنتجات		الأنشطة
	بوليستر 1/150	بوليستر مخلوط <sup>1</sup>	
8712185	4031011	4681174	التصميم
9559731	5171658	4388073	شراء الموارد
7159706	4176495	2983211	فحص المواد
14804874	7012835	7792039	المناولة
236824710	133857445	102967265	الحياكة
46979066	24988865	21990201	التكملة
24239272	11346042	12893230	الكوي
6794159	3318078	3476081	الفحص
15953715	8590462	7363253	التعبئة
53803076	26901538	26901538	التخزين

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات المصنع

رابعاً : تحديد الطاقة العملية المتاحة : في هذه الخطوة يتم تحديد المتطلبات ذات العلاقة بطاقة الموارد المختلفة للفترة القادمة ، وبالاستناد عليها يتم وضع معدلات كلفة الطاقة المخططة ، وقد تم احتسابها عند تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت .

خامساً : احتساب معدل كلفة الدقيقة لكل نشاط: يتم في هذه الخطوة احتساب معدل التكلفة المخططة لوحد الوقت لكل نشاط بالاستناد إلى المعادلة معدل تكلفة الوحدة = اجمالي تكاليف ÷ الطاقة العملية لكل نشاط ، وكما موضح بالجدول (4) وكالاتي:

## جدول ( 4 ) : معدل تكلفة الموجه المخططة لكل نشاط

معدل تكلفة الموجه	الطاقة العملية	تكلفة النشاط	الأنشطة
48.01689264	181440	8712185	التصميم
35.12540785	272160	9559731	شراء الموارد
39.46046076	181440	7159706	فحص المواد
32.63861111	453600	14804874	المناولة
217.5418045	1088640	236824710	الحياكة
57.5385386	816480	46979066	التكملة
92.20660377	262880	24239272	الكوي
37.44576168	181440	6794159	الفحص
58.61888228	272160	15953715	التعبئة
296.5337081	181440	53803076	التخزين

المصدر : اعداد الباحثان

خامساً : احتساب تكلفة الأنشطة للمتر الطولي الواحد لمنتج الاقمشة المحاكاة : يتم احتساب تكلفة الأنشطة المخططة من خلال ضرب معدل تكلفة الموجه المخططة × وقت الإنجاز لكل نشاط للحصول على تكلفة المتر الطولي الواحد المخططة من منتج البوليستر وكما موضح بالجدول (5) :

جدول (5) : كلفة المتر الطولي لمنتج البوليستر المخلوط

النشاط	معدل تكلفة الموجه	وقت الإنجاز لكل نشاط	تكلفة الوحدة الواحدة (متر طولي )
التصميم	48.017	دقيقة/دفعه $\frac{8.5}{100}$	4.081
المناوله	932.63	دقيقة/دفعه $\frac{57}{100}$	18.60423
الحياكة	217.542	دقيقة/دفعه $\frac{28}{100}$	60.912
التكملة	957.53	38	2186.482
الكوي	92.207	7.5	691.553
فحص المنتجات	637.44	18	674.028
التعبئة والتغليف	58.619	دقيقة/دفعه $\frac{17.2}{100}$	10.08
التخزين	4296.53	7.4	2194.352
اجمالي تكلفة الأنشطة المخططة للوحدة الواحدة ( متر طولي )			5840.09223

المصدر : اعداد الباحثان

مما سبق نلاحظ ان تكلفة المتر الطولي لمنتج البوليستر المخلوط قد بلغت (5840 دينار) ، والان يتم احتساب تكلفة المتر الطولي لمنتج البوليستر 1/150 وكما موضح بالجدول (6) :

جدول ( 6 ) : كلفة المتر الطولي لمنتج البوليستر 1/150

النشاط	معدل تكلفة الموجه	وقت الإنجاز لكل نشاط	تكلفة الوحدة الواحدة (متر طولي )
التصميم	48.017	دقيقة/دفعه $\frac{8.5}{100}$	4.081
شراء الموارد	35.125	دقيقة/طلب $\frac{10.3}{50}$	7.236
فحص المواد	39.460	دقيقة/طلب $\frac{8}{50}$	6.314
المناوله	932.63	دقيقة/دفعه $\frac{57}{100}$	18.60423
الحياكة	217.542	دقيقة/دفعه $\frac{28}{100}$	60.912
التكملة	957.53	38	2186.482
الكوي	92.207	7.5	691.553
فحص المنتجات	637.44	18	674.028
التعبئة والتغليف	58.619	دقيقة/دفعه $\frac{17.2}{100}$	10.08
التخزين	4296.53	7.4	2194.352
اجمالي تكلفة الأنشطة للوحدة الواحدة ( متر طولي )			5853.64223

المصدر : اعداد الباحثان

سادساً : التكلفة المخططة للوحدة الواحدة (المتر الطولي): يتم احتساب تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف المباشرة (مواد، أجور)+ التكاليف غير المباشرة المتمثلة بتكلفة الأنشطة حيث بلغت تكلفة الأنشطة للوحدة الواحدة لمنتج البوليستر المخلوط (5835.40523) دينار ، ولمنتج البوليستر 1/150 بلغت (5848.95523) دينار ، ويتم احتساب التكلفة المخططة لكل منتج وكما موضح بالجدول ( 7 ) :

## جدول ( 7 ) : تكلفة المتر الطولي لمنتج البوليستر المخروط

التكلفة	التفاصيل
538	التكلفة المباشرة
5840	تكلفة الأنشطة وفق (TD-ABC)
6378	التكلفة الاجمالية للمتر الطولي الواحد

المصدر : اعداد الباحثان

من الجدول (7) تم احتساب تكلفة منتج البوليستر المخروط من خلال احتساب التكلفة المباشرة والمقدرة بـ (538 دينار) ، وتكلفة الغير المباشرة المتمثلة بتكلفة الأنشطة وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت حيث بلغت التكلفة الاجمالية (6378 دينار) ، ويتم احتساب تكلفة المتر الطولي لمنتج البوليستر 1/150 وكما موضح بالجدول (8) :

## جدول ( 8 ) : تكلفة المتر الطولي لمنتج البوليستر 1/150

التكلفة	التفاصيل
759	التكلفة المباشرة
5853	تكلفة الأنشطة وفق (TD-ABC)
6612	التكلفة الاجمالية للمتر الطولي الواحد

المصدر : أعداد الباحثان

ومن خلال الجدول (7) نلاحظ ان التكلفة المخططة لمنتج البوليستر المخروط بلغت (6378) دينار وفق أسلوب الـ (TD-ABB) اما وفق اسلوب التكلفة التقليدية بلغت كلفته (7753) دينار أي انخفضت بنسبة (18%) ، اما من الجدول ( 8 ) نلاحظ ان التكلفة المخططة لمنتج البوليستر 1/150 بلغت (6612) دينار وفق أسلوب الـ (TD-ABB) اما وفق اسلوب التكلفة التقليدية بلغت كلفته (7950) دينار أي انخفضت بنسبة (17%) ، ونلاحظ ان هذا التخفيض في التكلفة ناتج من قدرة اسلوب (TD-AB) ، على إدارة وقت الأنشطة واحداثها بتخفيضه وذلك لانها تعتمد على الطاقة العملية وليس على الطاقة النظرية ، وبذلك يتبين ان تطبيق هذا الاسلوب في مصنع نسيج وحياسة واسط له دور في إدارة الوقت والتكلفة ، وهو ما يترتب عليه تحقيق استراتيجية قيادة التكلفة في معمل الحياكة ( عينة البحث ) ، وان التخفيض الحاصل نتيجة تطبيق اسلوب (TD-ABB) على هو يمثل اعادة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة بصورة اكثر عدالة وكفاءة وفاعلية إلا انه قد لا يكون بمستوى طموح المصنع . ولتطبيق استراتيجية قيادة التكلفة في مصنع نسيج وحياسة واسط حيث تم تحديد الهدف من تطبيقها هو تخفيض تكلفة المنتجات من اجل البقاء في السوق المحلي ومنافسة البضاعة المستوردة حيث تم تطبيق بعض الأساليب ادره التكلفة لإعادة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة بصورة عادلة حيث تم تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حيث بلغت التكلفة الفعلية لكل من منتج البوليستر المخروط والبوليستر 1/150 (2434) و (12951) دينار / م.ط على التوالي حيث يتبين انخفاض تكلفة البوليستر المخروط وارتفاع تكلفة البوليستر 1/150 ، ونظراً للعيوب التي ظهرت على أسلوب التكاليف على أساس النشاط وللوصول إلى تكلفة المنتجات بصورة اكثر دقة فقد تم تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) حيث بلغت التكلفة الفعلية لمنتج اقمشة البوليستر المخروط (6468) دينار / م.ط ولمنتج اقمشة البوليستر 1/150 بلغت (6452) دينار / م.ط تبين انخفاض تكلفة منتج البوليستر 1/150 بالمقارنة مع تكلفته عند تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) مع الاخذ بنظر الاعتبار المحافظة على مستوى الجودة وتحقيق رغبات الزبائن ، وباعتبار ان أفضل أسلوب لدعم المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية هو أسلوب الموازنة على أساس النشاط الموجهة بالوقت (TDABB) لتحقيق إمكانية تخفيض تكاليف المنتجات من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، حيث بلغت تكلفة منتج اقمشة البوليستر المخروط (6378) دينار / م.ط ولمنتج البوليستر 1/150 بلغت (6612) دينار / م.ط ويتم بيان الفرق بين التكلفة الفعلية والمخططة لكلا المنتجين كما موضح بالجدول (9) :

## جدول (9) : الانحراف في تكلفة المنتجات لعام 2019

الانحراف	التكلفة المخططة (TDABB)	التكلفة الفعلية (TDABC)	المنتجات
90	6378	6468	البوليستر المخلوط
160-	6612	6452	البوليستر 1/150

المصدر : اعداد الباحثان

يتبين من الجدول ( 9 ) ان مقدار الانحراف لمنتج اقمشة البوليستر المخلوط بلغ (90) وهر انحراف غير مفضل بسبب ارتفاع التكلفة الفعلية عن التكلفة المخططة للمنتج ، اما بالنسبة لمنتج اقمشة البوليستر 1/150 فقد بلغ الانحراف (-160) وهو انحراف مفضل وذلك بسبب انخفاض التكلفة الفعلية ع التكلفة المخططة وهو بذلك يحقق استراتيجية قيادة التكلفة لانخفاض تكلفة المنتج .

## المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

## اولاً : الاستنتاجات

- 1- عدم ادراك الوحدات الاقتصادية لأهمية تطبيق ادوات إدارة التكلفة المتمثلة بالموازنة على أساس الأنشطة (ABB) و ان تطبيق مداخل إدارة التكلفة في بيئة الاعمال الصناعية تساهم في خفض تكاليف الإنتاج .
- 2- من خلال النتائج التي تم التوصل اليها البحث ان استراتيجية قيادة التكلفة تعمل على انجاز الأنشطة بتكلفة اقل .
- 3- ان تكلفة منتج اقمشة البوليستر المخلوط والبوليستر 1/150 التي تم احتسابها في سجلات المصنع هي وفق المدخل التقليدي للكلفة ولذلك لاحظ الارتفاع الكبير وبذلك يؤدي إلى ارتفاع سعر البيع مقارنة مع المنتجات المنافسة في السوق او اجبار المصنع على البيع بسعر اقل من التكلفة وبذلك يحقق خسارة عالية في المنتجات .
- 4- ان تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يساهم في تخفيض التكلفة من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من خلال تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) .

## ثانياً : التوصيات

في ضوء ما تم التوصل اليه من استنتاجات فقد يوصي البحث بالاتي :

- 1- ضرورة الاهتمام بتأهيل محاسبي التكاليف العاملين في مصنع نسيج وحياسة واسط من خلال الدورات التدريبية التي تبين لهم أهمية تطبيق أدوات إدارة التكلفة التي بدورها تساهم في تخفيض تكاليف المنتجات .
- 2- بضرورة تطبيق أدوات إدارة التكلفة لغرض تنفيذ استراتيجية قيادة التكلفة لقسم الاقمشة الخارجية في المصنع لتخفيض تكلفة المنتجات وبذلك يساهم في تخفيض سعر بيع المنتجات مقارنة بأسعار المنتجات المنافسة في الأسواق .
- 3- بضرورة تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) كأحد أدوات إدارة التكلفة لغرض تنفيذ استراتيجية قيادة التكلفة لمعمل الحياكة - قسم حياكة الاقمشة الخارجية في المصنع لمواكبة التطورات الحاصلة في البيئة الصناعية المعاصرة .

## الهوامش :

$$1- \text{كلفة النشاط} = \text{معدل الكلفة الفعلي} \times \text{موجهات الكلفة الفعلية}$$

## المصادر :

1. الدباغ ، الصديق الطاهر ،(2017) " أهمية استخدام مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين التخطيط والرقابة على تكاليف الصنع الإضافية والتكاليف البيعية والعمومية والإدارية " ، بحث منشور ، مجلة الأستاذ.
2. المسعودي ، حيدر علي جراد ، رشيد ، سمية عبد الاله ،(2021) " دور الموازنة على أساس الأنشطة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية " ، بحث منشور ، مجلة الوارث .



3. Kimiti , Pual , et al. , ( 2020 )"Cost Leadership Strategy: A New Game Strategy for Competitive Advantage in Milk Processing Firms in Kenya " , Published by Canadian Center of Science and Education , International Business Research; Vol. 13, No. 10.
4. Mclaney Eddie& Atrill Peter ,(2013),Management Accounting for Decision Makers, FT Prentice Hall.
5. Horengren, Charles T., et al., (2000), " Cost Accounting " , 10th Ed.,Prentice- Hall International, Inc.
6. Kaplan, Robert S. and Andrrson Steven R.(2007). "Time-Driven Activity – Based Costing." A Simpler and More Powerful Path to Higher Proeits, Harvard Business School Publishing Corporation.
7. Drury, C. (2001): "Management Accounting For Business Decisions, London", 2nd, edition, Thomson Learning.
8. الموسوي ، حيدر عطا زين ،(2014 ) " تحديد الكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة " ، بحث المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية وهي اعلى شهادة في حقل الاختصاص يتمتع حاملها بكافة امتيازات الدكتوراه ، غير منشور في محاسبة الكلفة والإدارية ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد .
9. الرملاوي ، هاني محمد ، ( 2018 )" اثر تطبيق ABC في تطوير استراتيجيات تجنيد الأموال في المنظمات غير الحكومية في المحافظات الجنوبية في فلسطين " ، رسالة ماجستير ، جامعة الازهر – غزة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية .
10. كمال ، صويلح ، عبدالغني ، بوقجوة ،(2019 ) " دور الموازنة على أساس النشاط في تحسين أداء المؤسسة " ، رسالة ماجستير ، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .
11. رائانية ، غضاب ، ( 2014 )" استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لانظمة التكلفة ، التسيير ، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية " ، أطروحة دكتوراه ، جامعة محمد خضير – بسكرة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .
12. بوليه ، عفان ، لوتويته ، حميدة ، ( 2020 )" أهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء المستشفى " ، رسالة ماجستير ، جامعة محمد الصديق بن يحيى – جيجل ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .
13. محمد ، سعد جعوان ،(2021) " التكامل بين التكلفة المستهدفة والموازنة على أساس النشاط في توليد قيمة مضافة " – دراسة ميدانية ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد 17 ، العدد 53 .
14. ادريس ، سحر العطايا التاي ، ( 2016 )" معوقات تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة في المؤسسات الحكومية في السودان: دراسة حالة جامعة الجزيرة 2015 " ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزيرة ، كلية الاقتصاد والتنمية الريفية ، .
15. الحسن ، الدرديري يوسف محمد ،( 2015 ) " الموازنة على أساس النشاط ودورها في قياس وتقويم الأداء المالي " دراسة ميدانية على مجموعة شركات مونديال العالمية ، رسالة ماجستير ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا .
16. Reka I.,( 2014) New Trends in Budgeting: A Literature Review, SEA- Practical Application of Science, Vol. II, Issue 2.
17. منى خالد فرحات، أيام ميكائيل ياسين،(2017) " إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المصارف - دراسة ميدانية على المصارف الخاصة في 2017 ، مقال منشور ، سوق دمشق للأوراق المالية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 39 ، العدد 7 .
18. Blocher E. J., Stout D. E., and Cokins G., Cost Managerial: (2010) A Strategic Emphasis, 5th Edition, McGraw- Hill Irwin, New York.
19. سالم ، ناطق جبار ، ياسر ، رائد فاهم ، عبدالله ، نوفل حسين ،( 2020 ) " دعم استراتيجية قيادة الكلفة باستعمال مصفوفات بيوت الجودة " ، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 12 ، العدد 38.
20. Drury Colin (2018) Management and Cost Accounting , 10th ed. , Cengage Learning.
21. Michail, porter, (1999)," L'avantage, Concurrentielle Comment devancer ses concurrents .